

ALEXSANDRA VIEIRA SARMENTO

CONTROLADORIA VOLTADA NO PROCESSO DE GESTÃO OPERACIONAL

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial para obtenção do Certificado de Especialização pelo Curso de Pós Graduação em Controladoria.

Orientador: Prof. Dr. Vicente Pacheco

CURITIBA - PR

2007

A minha querida mãe Noeli que agora está junto com Deus, mas que ficará para sempre em minha memória e em meu coração, minha irmã Luciane, minha tia Vera, meu padrasto Geraldo também junto de Deus, que estiveram sempre ao meu lado e me estimularam para chegar em mais esta etapa, e que me compreenderam nos momentos ausentes.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por me dar o dom da vida e a oportunidade de estar ao lado de todos os que amo para que pudesse realizar este trabalho.

Ao meu orientador Professor Doutor Vicente Pacheco, pelo apoio e compreensão durante a realização deste trabalho.

Aos colegas e amigos de estudo e de empresa, pelo crescimento proporcionado na convivência.

E aos meus amigos verdadeiros, pelo incentivo constante e muito apoio no decorrer deste trabalho.

“Quando se dispõe a lutar pelo que realmente acredita, o homem desenvolve a capacidade de mudar o seu destino.” (Autor desconhecido).

RESUMO

SARMENTO, Alexsandra Vieira. **Controladoria voltada no Processo de Gestão Operacional**. Monografia (Pós Graduação em Controladoria) - Departamento de Contabilidade do Setor de Ciências Sociais e Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2007.

Esta pesquisa tem como objetivo geral mostrar os benefícios da Controladoria voltada para o processo de gestão operacional, apresentando a metodologia aplicada para estudo da pesquisa realizada. É possível verificar através dos conceitos principais como a Controladoria de gestão é aplicada nas empresas. O trabalho inicia-se com revisão da literatura sobre conceitos de organização, sistemas, controladoria, sua missão, funções, instrumentos, modelos de gestão, funções do controller, as etapas do processo de gestão, enfatizando o planejamento, o controle, e o sistema de informações contábeis e gerenciais. Na sequência, mostra a controladoria e os sistemas de controle de gestão operacional. O presente estudo procura explorar o sentido de controle exercido pela Controladoria, destacando através da gestão, da informação e a gestão operacional. Desta forma os profissionais podem visualizar e aplicar a Controladoria como meio de atingir a eficiência e eficácia empresarial para melhor tomada de decisão e sucesso organizacional.

Palavras-chave: Controladoria; Controller; Sistemas de Informação; Processo de Gestão; Gestão Operacional.

SUMÁRIO

Resumo	VI
Listas de Figuras	IX
1 INTRODUÇÃO.....	10
1.1 Tema e Problema	11
1.2 Objetivos.....	12
1.3 Justificativa	12
1.4 Metodologia	13
2 CONTROLADORIA DE GESTÃO	14
2.1 Organização	14
2.2 Sistemas.....	15
2.3 Controladoria	16
2.3.1 Conceito	16
2.3.2 Missão da Controladoria	18
2.3.3 Funções da Controladoria	18
2.3.4 Instrumentos da Controladoria.....	19
2.3.5 Responsabilidade e Autoridade da Controladoria	21
2.3.6 Modelo de Gestão.....	24
2.3.7 Controller	25
2.4 O papel da controladoria no processo de gestão	27
2.4.1 Processo de gestão	27
2.4.1.1 Planejamento estratégico e operacional.....	28
2.4.1.2 Execução.....	29
2.4.1.3 Controle.....	30
2.4.2 Processo de tomada de decisão	33
2.4.3 Controladoria como suporte ao processo de gestão.....	34
2.5 Sistema de informação	34
2.5.1 Dados.....	35
2.5.2 Informações	36
2.5.3 A importância da informação.....	36
2.5.4 A qualidade da informação.....	37
2.5.5 Sistema de informação.....	37

2.5.6	Sistema de informação gerencial - SIG.....	38
2.5.7	Sistema de informação contábil	40
2.5.7.1	Áreas de atuação do Sistema de informação contábil.....	41
2.5.8	Conceito de "Accountability"	42
2.5.8.1	Responsabilidade e Autoridade.....	42
2.5.8.2	Prestação de contas.....	43
3	A CONTROLADORIA E OS SISTEMAS DE CONTROLE DE GESTÃO OPERACIONAL	44
3.1	Controle do capital de giro.....	45
3.2	Controle de contas a receber	46
3.3	Controle de contas a pagar	46
3.4	Controle de estoque	47
3.5	Indicadores de rotação	47
3.6	Fluxo de caixa	48
3.7	Controle de custos e despesas	49
3.8	Medição de desempenho	50
4	CONCLUSÃO	53
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	55

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Processo de Gestão e Sistemas de Informações.....	21
Figura 2 – Ação e Instrumentos disponibilizados.....	22
Figura 3 – Etapas de um sistema e o meio ambiente.....	34
Figura 4 – Áreas do Sistema de Informação Contábil.....	39

1 INTRODUÇÃO

Para que as empresas se mantenham no mercado globalizado e competitivo, devem contar com a excelência da administração, utilizando-se de ferramentas gerenciais para a promoção do uso racional dos recursos da informação. Somente aquelas capazes de conservar os melhores funcionários, usar tecnologia integrada à cadeia de valores e estiverem bem estruturadas poderão construir uma potência em condições de concorrer no mercado atual. Os funcionários são peças-chaves para alcançar os objetivos propostos pelos gestores

Segundo Nakagawa (1993, p,14), o sistema que integra os padrões, orçamentos, e a contabilidade caracteriza-se por incluir e suprir todas as principais funções e atividades da empresa com informações não apenas de caráter contábil e financeiro, como também de natureza física e qualitativa, e de interação da empresa com variáveis de seu ambiente externo.

Sendo assim, o uso das tecnologias integradas permite que as informações sejam compartilhadas dentro das empresas e entre empresas. As alianças entre fornecedores, clientes, transportadoras e funcionários permitem a maximização dos lucros e dos serviços dos clientes, fornecendo vantagem competitiva e mais lucratividade. Tais procedimentos contribuem para capacitar o gerenciamento dos negócios, eliminando as restrições tradicionais de tempo e espaço.

Atualmente, novos paradigmas influenciam os mercados com a competitividade e as organizações com novas regras de gestão. Assim, os gestores procuram adaptar a realidade imposta com um gerenciamento de processos voltados a identificar e a ligar a dinâmica do mercado com as necessidades dos consumidores a quem desejam atenderem. Necessitam, para isso, de informações claras e objetivas. Nesse sentido, torna-se relevante estudar o papel da controladoria servindo-se dos seus próprios instrumentos, a informação contábil e gerencial, interpretando-os para informar, orientar e guiar a administração no seu processo de gestão e tomada de decisões mais convenientes, e integrar o sistema de informações contábeis ao sistema de gestão empresarial.

1.1 Tema e problema

Cada vez mais as organizações estão em ambiente de constante mudança e precisam de controles específicos e informações oportunas sobre seus processos de trabalho para melhor adequação de situações que decorrem no dia a dia. Tais necessidades ocorrem devido ao surgimento de novos paradigmas de gestão e de sistemas de informações cada vez mais eficientes, impostos pelo mercado, visando à satisfação dos clientes, uma vez que eles são os responsáveis pelo seu sucesso.

As empresas hoje buscam formas seguras de manter a sua organização, através de controles de gestão operacional. A informação torna-se fundamental, pois através de seus sistemas, é possível acompanhar, verificar, analisar e controlar as atividades desenvolvidas pelos gestores e os demais executores em cada etapa do processo de gestão.

Esta monografia visa estudar e determinar fatores que influenciam a geração e o repasse de informação contábeis/gerenciais aos gestores, a fim de assessorar em análises para tomadas de decisões e o acompanhar as atividades operacionais, avaliando tendências e projeções futuras.

Para Mossimann, Alves e Fisch (1993) a Controladoria é por excelência uma área coordenadora das informações sobre gestão econômica; no entanto, ela não substitui a responsabilidade dos gestores por seus resultados obtidos, mas busca induzi-los à otimização do resultado econômico. Portanto, os gestores, devem ter conhecimento adequado sobre gestão econômica, tornando-se gestores do negócio, cuja responsabilidade envolve as gestões operacional, financeira, econômica e patrimonial de suas respectivas áreas.

Levando em consideração que a Controladoria surgiu para atender as necessidades dos gestores, no sentido de realizar controles eficientes dos negócios, exigidos pelos usuários internos e externos. Devido as dificuldades de determinar problemas relacionados ao fluxo de informações, vem se consolidando como uma área ligada ao planejamento e controle.

Sendo assim, a pesquisa visa responder a seguinte questão problema: Como a controladoria pode dar apoio e resultados positivos ao processo de geração de informações voltadas ao controle de gestão operacional nas empresas?

1.2 Objetivos

O objetivo geral desta monografia é verificar como a controladoria pode dar suporte ao processo de geração de informações voltadas ao controle de gestão operacional.

Como objetivos específicos:

- a) Aprofundar todas as informações relacionadas ao tema, sua importância como gestão de empresas.
- b) Mostrar quais os benefícios que a controladoria pode fazer pelas organizações.

1.3 Justificativa

Através desta pesquisa, será possível mostrar as formas de estruturar controles internos e externos como modelos de mensuração e informação, afim de que os gestores de informações gerenciais possibilitem agilidade no processo de decisões empresariais.

Com isso, caberá ao gestor apresentar características fortes, ter bom conhecimento dos processos, das rotinas de trabalho e do setor empresarial em que atua, ser um agente de mudança organizacional e um inovador, possuir espírito de liderança para integrar as partes envolvidas, fazendo com que todos realizem suas atividades com objetivo comum.

A Controladoria deve atuar nas etapas do processo de gestão, planejamento, execução e controle, criando um eficiente sistema de controle e influenciando em

possíveis correções nos planos estabelecidos. Os controles de gestão devem ser criados para atender as necessidades de caráter estratégico e operacional da empresa.

1.4 Metodologia

Oliveira (2001, p.118) menciona que “pesquisar significa planejar cuidadosamente uma investigação de acordo com as normas da Metodologia Científica, tanto em termos de forma como de conteúdo.” Cita também que “nas pesquisas, em geral, nunca se utilizam apenas um método e uma técnica e nem somente aqueles que se conhecem, mas todos os que forem necessários ou apropriados para determinado caso.”

A pesquisa foi realizada a partir de materiais publicados em livros, revistas, dicionários especializados, teses, dissertações e Internet. Teve como finalidade conhecer as diversas contribuições científicas sobre um determinado assunto. Os pesquisadores, de um modo geral, realizam esse tipo de pesquisa no seu dia-a-dia como forma de atualização dos seus conhecimentos.

2 CONTROLADORIA DE GESTÃO

2.1 Organização

A palavra organização pode assumir vários significados:

1. Organização como uma entidade social. É a organização social dirigida para objetivos específicos e deliberadamente estruturada. A organização é uma entidade social porque é constituída por pessoas. É dirigida para objetivos porque é desenhada para alcançar resultados — como gerar lucros (empresas em geral) ou proporcionar satisfação social (clubes) etc. É deliberadamente estruturada pelo fato de que o trabalho é dividido e seu desempenho é atribuído aos membros da organização. Nesse sentido, a palavra organização significa um empreendimento humano moldado intencionalmente para atingir determinados objetivos. Essa definição se aplica a todos os tipos de organizações, sejam elas lucrativas ou não, como empresas, bancos, financeiras, hospitais, clubes, igrejas etc. Dentro desse ponto de vista, a organização pode ser visualizada sob dois aspectos:
 - Organização formal. É a organização baseada em uma divisão de trabalho racional que especializa órgãos e pessoas em determinadas atividades. É a organização planejada definida no organograma, sacramentada pela direção e comunicada a todos por meio dos manuais de organização. É a organização formalizada oficialmente.
 - Organização informal. É a organização que emerge espontânea e naturalmente entre os ocupantes de posições na organização formal e a partir dos relacionamentos humanos como ocupantes de cargos. Forma-se a partir das relações de amizade (ou de antagonismos) e do surgimento de grupos informais que não aparecem no organograma ou em qualquer outro documento formal.

2. Organização como função administrativa e parte integrante do processo administrativo. Nesse sentido, organização significa o ato de organizar, estruturar e integrar os recursos e os órgãos incumbidos de sua administração e estabelecer suas atribuições e as relações entre eles.

O abordagem tratada neste trabalho será a da organização sob o primeiro ponto de vista, ou seja, a organização como entidade social, ou seja como empresa.

Chiavenato (1995, p, 23) afirma que “ a organização é um sistema de atividades conscientemente corrdenadas de duas ou mais pessoas. A cooperação entre elas é essencial para a existência da organização. Uma organização somente existe quando: há pessoas capazes de se comunicarem, que estejam dispostas a contribuir em ação conjunta a fim de alcançarem um objetivo comum.”

2.2 Sistemas

Beuren (apud BEUREN, 2002) cita que um sistema caracteriza-se pela reunião de elementos que interagem entre si ou desse conjunto com outros por meio de uma estrutura organizada, com vistas a um ou mais propósitos predefinidos.

Sendo assim a empresa deve ser entendida como um sistema maior se relaciona com o ambiente onde está inserida e os diversos sistemas que a compõem.

Por sua vez, dividem-se em subsistemas devido a complexidade e ao inter-relacionamento que geralmente atravessa as atividades da organização.

Conforme Boockholdt (apud BEUREN, 2002), qualquer sistema tem três características básicas:

- 1) as partes componentes, que são elementos tangíveis que podem ser vistos, ouvidos ou sentidos;
- 2) um processo, pelo qual as partes estão coordenadas de uma forma definida;

3) as metas, ou os objetivos para os quais as partes do componente estão coordenadas, uma vez que, embora sejam intangíveis, os processos e as metas são tão importantes quanto os elementos tangíveis.

Tipos de sistemas

Sistemas fechados: quando está totalmente isolado do seu ambiente. O sistema não interfere fora de suas fronteiras, nem com o ambiente em que está inserido.

Sistemas relativamente fechados: interagem de forma conhecida e controlada. O sistema mantém interfaces com o ambiente e controla os efeitos deste no seu processo. Se as interações ocorrerem no sentido ambiente para o sistema, são denominadas inputs, e se ocorrerem na direção oposta, são outputs.

Sistemas abertos: sua interação no ambiente não é controlada. Além dos inputs e outputs, o sistema é impactado por turbulências do ambiente.

Sistemas de controle de feedback: em sistemas desta natureza, uma porção de outputs do sistema retorna como inputs dele, visto que sua configuração tem a finalidade de prover feedback sobre o desempenho do sistema.

2.3 Controladoria

2.3.1 Conceito

A controladoria é visualizada sob dois enfoques: ramo de conhecimento ou unidade administrativa. Mossimann e Fisch (1999, p. 89) diferenciam esses dois enfoques:

- a) Como um órgão administrativo com uma missão, função e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa;

b) Como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências”.

A controladoria como unidade administrativa coordena e participa do processo de planejamento global, de modo a atingir os objetivos propostos e garantir a eficácia da empresa. Já como ramo do conhecimento, deve estar presente e participar das três etapas do processo de gestão. A influência da controladoria implica a melhoria nos sistemas gerenciais, aumentando o desempenho dos gestores e a eficácia e a eficiência dos resultados das unidades.

Segundo Mosiman e Fisch (1999), não são todas as empresas que apresentam um órgão designado a executar as funções da controladoria. A ausência deste será suprida por um gestor que tenha uma visão generalista.

A missão da controladoria é buscar a otimização dos resultados e a continuidade da organização. Almeida, Parisi e Pereira (1999, p.373) destacam que a filosofia de atuação da controladoria atende à:

- Coordenação de esforços visando à sinergia das ações;
- Participação ativa do processo de planejamento;
- Interação e apoio às áreas operacionais;
- Indução às melhores decisões para a empresa como um todo;
- Credibilidade, persuasão e motivação.

A controladoria pode ser entendida como um sistema aberto e dinâmico que interage constantemente com o ambiente organizacional. Tal interação ocorre por meio de estratégias e planos a serem atingidos através das propostas dos orçamentos e pelo cumprimento dos controles definidos juntamente com os gestores.

A controladoria é por sua excelência uma área coordenadora das informações sobre gestão econômica, no entanto ela não substitui a responsabilidade dos gestores por seus resultados obtidos, mas busca induzi-los à otimização do resultado econômico.

2.3.2 Missão da Controladoria

A missão da controladoria é de otimizar os resultados econômicos da empresa, para garantir sua continuidade, por meio da integração dos esforços das diversas áreas.

A controladoria, assim como todas as áreas de responsabilidade de uma empresa, deve esforçar-se para garantir o cumprimento da missão e a continuidade da organização. Seu papel fundamental nesse sentido consiste em coordenar os esforços para conseguir um resultado global sinérgico, isto é, superior à soma dos resultados de cada área.

O objeto da Controladoria é a gestão econômica, ou seja, todo conjunto de decisões e ações orientado por resultados desejados mensurados segundo conceitos econômicos.

Para que a missão possa ser cumprida a contento, objetivos claros e viáveis estarão sendo estabelecidos. Os objetivos da Controladoria, tendo em vista a missão estabelecida, são:

- 1) Promoção da eficácia organizacional;
- 2) Viabilização da gestão econômica;
- 3) Promoção da integração das áreas de responsabilidade.

2.3.3 Funções da Controladoria

As funções da Controladoria estão ligadas a um conjunto de objetivos, e quando desempenhadas, viabilizam o processo de gestão econômica. As funções desempenhadas são:

- 1) **Subsidiar o processo de gestão:** Esta função envolve ajudar a adequação do processo de gestão à realidade da empresa ante seu meio ambiente. Estará sendo materializada tanto no suporte à estruturação do

processo de gestão como pelo efetivo apoio às fases de processo de gestão, por meio de um sistema de informação que permita simulações e projeções sobre eventos econômicos no processo de tomada de decisão.

- 2) **Apoiar a avaliação de desempenho:** Na avaliação de desempenho, seja dos gestores ou das áreas de responsabilidade, a controladoria estará: elaborando a análise de desempenho econômico das áreas, elaborando a análise de desempenho dos gestores, elaborando a análise de desempenho econômico da empresa e avaliando o desempenho da própria área.
- 3) **Apoiar a avaliação de resultado:** Através da elaboração de análise de resultado econômico dos produtos e serviços, monitorando e orientando o processo de estabelecimento de padrões e avaliando o resultado de seus serviços.
- 4) **Gerir os sistemas de informações:** Definindo a base de dados que permita a organização da informação necessária à gestão, elaborando modelos de decisão para os diversos eventos econômicos, considerando as características físico-operacionais próprias das áreas, para os gestores e padronizando e harmonizando o conjunto de informações econômicas.
- 5) **Atender aos agentes do mercado:** analisando e mensurando o impacto das legislações no resultado econômico da empresa e atendendo aos diversos agentes do mercado, seja como representante legal formalmente estabelecido, seja apoiando o Gestor responsável.

2.3.4 Instrumentos da Controladoria

Os instrumentos da Controladoria são: Processo de Gestão e Sistemas de Informações.

O processo de gestão é composto pelas etapas do planejamento, execução e controle. Onde os gestores planejam suas ações, implementam os planos e avaliam o resultado do que foi idealizado e orçado.

Os Sistemas de Informações servem de suporte para o bom desempenho da gestão econômica. A controladoria disponibiliza aos gestores sistemas de informações gerenciais, onde estes tomarão decisões e avaliarão aquelas já executadas.

Os sistemas de informações subdividem-se em subsistemas os quais são:

- a) Simulações;
- b) Orçamentos;
- c) Padrões;
- d) Realizado.

Este conjunto de subsistemas viabilizará as seguintes ações:

- a) induzir os gestores à decisão correta;
- b) apurar os resultados econômicos dos produtos, atividades, áreas, empresas etc.;
- c) refletir o físico-operacional;
- d) permitir a avaliação de resultado dos produtos e serviços;
- e) permitir avaliação de desempenho.

O quadro abaixo demonstrará a integração do processo de gestão e os sistemas de informação:

Processo de Gestão	Sistemas de Informações
Planejamento Estratégico	Sistema de informações sobre variáveis ambientais
Planejamento Operacional: Pré-planejamento Planejamento de longo, médio e	Sistema de simulações de resultados econômicos (pré-orçamentário).

curto prazos	Sistemas de Orçamentos (gerenciais)
Execução	Sistema de padrões Sistema de informações de resultados realizados (integrado com o sistema de orçamentos)
Controle	Sistema de informações para avaliação de desempenhos e de resultados

Figura 1 - Processo de Gestão e Sistemas de Informações
Fonte: Catelli (1999)

2.3.5 Responsabilidade e Autoridade da Controladoria

Responsabilidade

É responsabilidade da Controladoria, ser a indutora dos gestores, no que diz respeito à melhora das decisões, pois sua atuação envolve implementar um conjunto de ações cujos produtos materializam-se em instrumentos disponibilizados aos gestores.

Ação	Instrumento disponibilizado
Clarificar como as decisões são ou deveriam ser tomadas	Modelo de decisão
Mensurar corretamente o resultado dos eventos, produtos, atividades e áreas.	Modelo de mensuração

Informar adequadamente os gestores	Modelo de Informação
------------------------------------	----------------------

Figura 2- Ação e Instrumentos disponibilizados

Fonte: Catelli (1999)

Modelo de Decisão

Este modelo tem como finalidade minimizar os riscos e incertezas nas decisões dos gestores, propiciando a eles caminhos alternativos, onde poderão visualizar qual deles trará um resultado mais eficaz. O modelo de decisão não exclui o risco e a incerteza, porém quando as ações são decididas tem-se a possibilidade de saber o porquê da escolha. Dentro deste modelo são vislumbradas as oportunidades e ameaças das ações a serem tomadas, seus pontos fortes e fracos.

O modelo de decisão caminha junto com as etapas do processo de gestão (planejamento, execução e controle), ou seja, este ciclo gerencial apóia a tomada de decisão.

Em razão das variáveis complexas do meio empresarial, das incertezas que o cercam é de suma importância que os gestores disponibilizem de instrumentos que facilitem o entendimento da realidade, oferecendo-os mecanismos para a antecipação de possíveis acontecimentos futuros, evitando assim ações impensáveis.

Modelo de Mensuração

Este modelo visa medir o resultado econômico corretamente, ou seja, é um modelo matemático que utiliza-se da melhor medida de valor, respeitando o tempo.

O modelo de mensuração do sistema GECON utiliza-se de diversos conceitos de mensuração os quais são: competência de períodos, reconhecimento de receitas das atividades pela produção dos bens e serviços e não apenas no momento da

venda, preços de transferência departamentais, custo de oportunidade dos recursos operacionais ativados, método do custeio variável, margem de contribuição, resultados operacionais segregados dos resultados inflacionários e dos resultados financeiros, resultados dos produtos e resultados dos centros dos resultados, custos correntes de reposição, valores a vista, valor do dinheiro no tempo, custos e receitas controláveis, sistemas de padrões e análise de variações orçamentárias, variação total, variação de inflação, variação de ajustes de plano, variação de volume, variação de eficiência.

São decisões operacionais que contemplam este modelo, pois são eventos econômicos a serem decididos. Uma das preocupações deste modelo refere-se a estabilidade da medida de mensuração, sendo consistente com as diversas unidades de mensuração.

Modelo de Informação

Tem como finalidade fornecer informações úteis para o processo de tomada de decisão. Sua eficácia será medida pelo grau de utilidade para os gestores. O modelo de informação deve estar de acordo com o modelo de decisão e o modelo de gestão, visando suprir as necessidades dos gestores em tempo hábil.

Através deste modelo, o grau de desempenho dos departamentos será medido, sendo que as variações entre informações orçadas e reais, serão disponibilizadas.

O modelo de informação está atrelado aos subsistemas de custos, contabilidade e orçamento, permitindo a avaliação do desempenho da empresa.

Autoridade

As organizações empresariais quanto ao tamanho, à complexidade, à definição das áreas de responsabilidade, entre outras características. Nesta questão, todo o desenho que dará forma a todos os demais subsistemas será em obediência ao

estabelecido no Modelo de Gestão. O grau de autoridade é dividido em formal e informal. Autoridade formal é aquela em que a matéria envolve a instituição de normas, procedimentos e padrões relacionados com suas atividades e funções. A informal caracteriza-se efetiva através da execução de atividade tipicamente de consultoria, como órgão de *Staff*. A Controladoria transforma-se em um órgão de coordenação.

2.3.6 Modelo de Gestão

“Um modelo é, por definição, uma abstração da realidade. É uma representação simplificada de algum fenômeno do mundo real. [...] Podem ser usados na visualização de um processo altamente complicado e na ênfase de uma dimensão específica.” (ROBBINS, 1978, p.71-72).

Os modelos ajudam a compreensão de relações complexas, substituindo a complexidade por simplicidade. Segundo Beuren (1998, p.36), “o modelo de gestão é uma representação teórica do processo de administrar uma organização, a fim de garantir a consecução da missão para a qual foi concebida”.

A missão das empresas é impactada pelas crenças e valores das pessoas que executam as atividades, e estão implícitas no seu comportamento, hábitos e costumes que caracterizam as relações de pessoal. Nesse sentido, Crozatti (1998, p.45) afirma que as principais características do modelo de gestão podem ser elencadas da seguinte forma:

- é o principal formador da cultura organizacional;
- determina as linhas de poder;
- estabelece as principais formas de ação na empresa;
- determina a importância das coisas, ao estabelecer critérios de análise de desempenho.

Ainda, segundo esse autor, o modelo de gestão relevante é aquele que provê a cultura organizacional, idealizado com base nos seguintes aspectos:

a) Processo de gestão: é necessário realizar o planejamento estratégico, com o fim de obtenção das diretrizes do planejamento operacional; a fim de garantir a eficácia necessária à continuidade, e o controle dos resultados de acordo com os planos.

b) Autoridade e responsabilidade dos gestores devem ser compatíveis com a função: é necessária a identificação clara dos resultados de cada gestor com as decisões implementadas na gestão dos recursos disponíveis para execução de suas atividades. Nesse sentido, para o gerenciamento dos custos de níveis hierárquicos, utiliza-se o custeio por atividades como pertinente a autoconfiança do gestor.

c) Processo decisório: deve ser compatível com o poder fundamentado no conhecimento, deve ser descentralizado nas áreas especialistas, de forma a motivar os gestores a melhor utilização dos recursos entre as áreas fornecedoras e clientes.

d) Quanto ao comportamento dos gestores, para atender é necessário que tenham estilo participativo, a busca de interação com os demais gestores e integração entre as áreas, bem como a motivação dos colaboradores no sentido de fazerem as coisas acontecerem.

2.3.7 Controller

O **Controller** é o gestor encarregado do departamento de Controladoria, seu papel é por meio do gerenciamento de um eficiente sistema de informação, zelar pela continuidade da empresa, viabilizando as sinergias existentes, fazendo com que as atividades desenvolvidas conjuntamente alcancem resultados superiores aos que alcançariam se trabalhassem independentemente. O **Controller** tem como tarefa manter o executivo principal da companhia informado sobre os rumos que ela deve tomar, aonde pode ir e quais os caminhos que devem ser seguidos.

Para desenvolver suas atividades, o **Controller** deve dominar as seguintes atividades, conforme apresentado por Roehl-Anderson e Bragg (*apud* BEUREN, 2002):

- a) Entendimento geral do setor da atividade econômica da empresa e das forças políticas, econômicas e sociais diretamente a ela relacionada;
- b) Conhecimento amplo de sua própria empresa, sua história, suas políticas, seu programa, sua organização e, até certo ponto, de suas operações;
- c) Entendimento dos problemas básicos de organização, planejamento e controle;
- d) Entendimento dos problemas básicos de administração da produção, da distribuição, de finanças e de pessoal;
- e) Habilidade para analisar e interpretar dados contábeis e estatísticos de tal forma que se tornem à base para a ação;
- f) Habilidade de expressar idéias claras por escrito, isto é, na linguagem adequada;
- g) Conhecimento amplo de princípios e procedimentos contábeis e de áreas afins.

Herckert e Wilson (*apud* BEUREN, 2002) propõem para um trabalho eficaz que um Controller tenha as seguintes qualificações:

- a) **Iniciativa:** Prever problemas no âmbito e fornecer as informações de apoio;
- b) **Visão econômica:** Captar os efeitos econômicos das atividades exercidas da empresa, estudar os métodos utilizados, sugerir alterações que otimizem o resultado econômico global e suprir o gestor com as informações;
- c) **Comunicação racional:** Fornecer informações em linguagem compreensível, simples e útil aos gestores;
- d) **Síntese:** Traduzir fatos e estatísticas em gráficos de tendência e em índices, de forma que haja comparação entre o resultado realizado e o planejado;

- e) **Visão para o futuro:** Analisar o desempenho e os resultados passados com vistas à implementação de ações que melhorem o desempenho futuro;
- f) **Oportunidade:** Fornecer informações aos gestores em tempo hábil às alterações de planos ou padrões;
- g) **Persistência:** Acompanhar os desempenhos das áreas à luz de seus estudos e interpretações e cobrar as ações sugeridas para otimizar o resultado econômico global;
- h) **Cooperação:** Assessorar os gestores a superar os pontos fracos de suas áreas, quando detectados, sem se limitar simplesmente a criticá-los pelo fraco resultado;
- i) **Imparcialidade:** Fornecer informações impessoais à cúpula administrativa sobre a avaliação do resultado econômico das áreas;
- j) **Persuasão:** Convencer os gestores da utilização de suas sugestões;
- k) **Consciência das limitações:** Saber solicitar ajuda de outras áreas;
- l) **Cultura Geral:** Conhecer diferenças culturais básicas entre raças e nações, entre países ou blocos econômicos e perceber oportunidades e ameaças à empresa diante de cenários estratégicos;
- m) **Liderança:** Conduzir seus subordinados na realização de suas tarefas de forma eficiente e eficaz.
- n) **Ética:** Possuir conduta profissional firmada em valores morais e aceita de forma absoluta na sociedade.

2.4 O papel da controladoria no processo de gestão

2.4.1 Processo de gestão

Considerando que as atividades desenvolvidas na empresa visam atingir objetivos determinantes e com resultados específicos, é importante que estejam

coincidentes e sejam desempenhadas aos objetivos maiores, sendo assim elas devem ser planejadas e controladas.

Beuren (apud BEUREN, 2002) explica que:

“o processo de gestão visa garantir que as decisões dos gestores contribuam para otimizar o desempenho da organização. Aqui são contempladas as etapas de planejamento estratégico e operacional, execução e controle, desenvolvidas de acordo com o modelo de gestão da empresa”.

2.4.1.1 Planejamento estratégico e operacional

Planejamento estratégico

O planejamento estratégico é definido por Oliveira (apud BEUREN, 2002) como um processo gerencial que possibilita ao executivo estabelecer o rumo a ser seguido pela empresa, com vistas a obter um nível de otimização na relação da empresa com o seu ambiente. Normalmente é de responsabilidade dos níveis hierárquicos mais elevados da empresa, visto que decorre tanto da definição dos objetivos quanto da seleção de estratégias para sua consecução, considerando as condições internas e externas da empresa, bem como a evolução do ambiente.

Sendo assim o planejamento estratégico explica como os objetivos devem ser atingidos, especifica as ações que devem ser executadas e o que deve e como deve ser feito. É a etapa do planejamento em que a missão da empresa será formalizada, onde as oportunidades e ameaças, os pontos fortes e fracos serão analisados. Neste momento os gestores planejarão o produto da empresa, em que mercado ela atuará, quem será seu cliente, quem serão seus fornecedores, quem são seus colaboradores, quais são os seus recursos, todas as análises: interna e externa são feitas neste momento.

Planejamento operacional

Essa etapa do planejamento consiste em organizar um esforço sistemático, no sentido de identificar e escolher alternativas operacionais que viabilizem a consecução das diretrizes estratégicas esboçadas no planejamento estratégico.

De acordo com Catteli, Pereira e Vasconcelos (apud BEUREN, 2002), o processo de planejamento estratégico compreende os seguintes passos:

- a) estabelecimento dos objetivos operacionais;
- b) definição dos meios e recursos;
- c) identificação das alternativas de ação;
- d) simulação das alternativas identificadas;
- e) escolha das alternativas e incorporação ao plano;
- f) estruturação e quantificação do plano;
- g) aprovação e divulgação do plano.

O planejamento operacional é a quantificação física e monetária do planejamento estratégico. São as decisões operacionais, o dia a dia das empresas. Do planejamento operacional surge o orçamento, permitindo saber se, com as estratégias elaboradas a empresa é possível atingir seus objetivos.

2.4.1.2 Execução

Segundo Mossimann e Fisch (1999, p, 37):

“Execução é a etapa do processo de gestão na qual as coisas acontecem, as ações emergem. Essas ações devem estar em consonância com o que anteriormente foi planejado. Dessa forma, o planejamento antecede as ações de execução. É por meio das ações que surgem os resultados.”

A execução é a etapa do processo de gestão em que as ações são implementadas e surgem as transações realizadas. É a fase em que os recursos são consumidos e os bens e serviços gerados.

2.4.1.3 Controle

A função de controle configura-se, assim, como um instrumento administrativo exigido pela crescente complexidade das empresas a fim de atingir um bom desempenho. A descentralização empresarial e a delegação de poderes a diversos indivíduos em vários departamentos ocorreram em troca da prestação de informações periódicas, da submissão às críticas dos superiores quanto às decisões tomadas e da obediência aos parâmetros estabelecidos para decisões futuras.

Segundo Nakagawa são objetivos do Controle:

- a) conhecer a realidade;
- b) compará-la com o que deveria ser;
- c) tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens e;
- d) tomar atitudes para sua correção.

Elementos necessários ao controle

No processo de verificação da maneira como a organização está indo para a situação desejada, diversos elementos interagem continuamente, entre os quais podem ser citados:

a) **O Gestor:** indivíduo que pode tomar decisões com finalidade de alcançar os objetivos planejados numa atividade da qual é responsável. Suas decisões, portanto, podem adequar o resultado efetivo ao plano de sua área.

b) **A Controladoria:** órgão responsável pelo projeto e administração do sistema por meio do qual se coleta e relata a informação econômica da empresa. Também se responsabiliza pela gestão econômica da empresarial. No entanto, os

conceitos inerentes a Controladoria devem ser difundidos por toda a empresa e absorvidos pelos gestores de todas as áreas.

c) **O Sistema de Informação:** como suporte ao sistema de gestão, fornece as informações necessárias ao processo de toma de decisões com vistas às ações corretivas. A acumulação de transações/eventos planejados e executados por meio dos modelos de identificação, mensuração e comunicação produzem, respectivamente, os planos e os relatórios de desempenho, com a análise das variações decorrentes da comparação entre o planejado e o realizado.

d) **O manual de organização:** instrumento empresarial que contém organograma e informações complementares necessárias a sua compreensão e interpretação, por exemplo, a missão, os objetivos e as metas da empresa e de cada área, descrição das funções desempenhadas em cada área e denominação dos respectivos cargos.

e) **Os critérios de avaliação dos Gestores:** o desempenho de cada gestor pode ser avaliado com base em critérios financeiros e/ou não financeiros estabelecidos pelos seus superiores hierárquicos. Os critérios financeiros abarcam a área de responsabilidade do indivíduo, como:

- Centro de lucro: onde o desempenho do gestor é medido pela maneira como alcançou seu lucro planejado, comparando a medida de valor de mercado do seu produto (receita) e o custo dos insumos usados para gerar esse resultado;
- Centro de investimento: onde o desempenho do gestor é medido pela maneira com que atinge o retorno sobre o investimento para ele planejado.

f) **Accountability:** Obrigação de se reportar os resultados obtidos.

Classificação do controle

As fases do controle são:

1) **Pré-Controlle:** Também denominado controle antecedente, prévio, preliminar ou preventivo, refere-se às atividades de controle e avaliação efetuadas antes da

ocorrência do evento ou fato que se pretende controlar, com o intuito de prevenir ou impedir a ocorrência de atos indesejáveis. O modelo de gestão, o plano estratégico e os planos operacionais, principalmente os planos orçamentários, funcionam como instrumentos do pré-controle, estimulando psicologicamente e motivando os indivíduos a trabalharem eficazmente para atingir os objetivos estabelecidos.

2) **Controle Concomitante:** Refere-se às atividades de controle e avaliação efetuadas ao mesmo tempo da ocorrência do evento ou fato que se pretende controlar, ajustando-se o desempenho ainda em curso a fim de se alcançar um objetivo.

3) **Pós-Controle:** Também denominado controle subsequente ou corretivo, refere-se às atividades de controle e avaliação efetuadas após a ocorrência do evento ou fato que se pretenda controlar. Não permite, contudo, qualquer ação corretiva relativamente ao desempenho completado, funciona como um mecanismo motivador, no sentido de que uma variância desfavorável comunicada por meio de relatórios gerenciais estimula o gestor a implementar ações para corrigir o desempenho de sua área e, por conseqüência, da empresa, no futuro.

O controle também pode ser visualizado pelo aspecto do planejamento, ou seja, dividido por níveis, em relação ao desempenho da empresa e das áreas, classificando em estratégico, tático e operacional.

Limitações do controle

Fatores que podem comprometer a eficácia do controle:

a) **A falta de completamento do sistema:** o sistema de controle é desenvolvido parcialmente, isto é, falta o desenvolvimento de alguns elementos, ou seja, ele aponta variações significativas em relação ao plano orçamentário, sem contudo, detalhar suas causas, o gestor se torna incapaz de implementar as ações corretivas adequadas para regularizá-las.

b) **Discrepância de tempo:** a realimentação da informação leva tanto tempo que se torna impossível corrigir o desempenho

c) **Distorções em comunicação:** a realimentação do processo de controle por meio da utilização de terceiros como canal de comunicações pode não ser eficaz se o indivíduo que representa o canal constituir-se no problema.

d) **Detalhamento do sistema:** A extensão desnecessária de qualquer sistema, com a introdução de mais detalhes ou passos, pode aumentar a possibilidade do sistema desenvolver problemas e funcionar impropriamente.

2.4.2 Processo de tomada de decisão

Para Figueiredo e Caggiano (2004, p, 33-34), o processo de tomada de decisão é uma seqüência lógica de etapas que expressam a racionalidade com a qual os gestores buscam soluções ótimas para os problemas da empresa.

O modelo racional é o processo de quatro etapas que ajudam os administradores a pesarem alternativas e escolher a que tiver melhor chance de sucesso.

A abordagem do processo de tomada de decisão percorre as seguintes fases:

1. Examinar a situação: definir problema, identificar os objetivos da decisão e diagnosticar as causas;
2. Criar alternativas: buscar alternativas, mas por enquanto não avaliar;
3. Avaliar as alternativas e selecionar a melhor;
4. Implementar e monitorar a decisão: planejar a implantação, implementar o plano e monitorar a implementação e fazer ajustes.

2.4.3 Controladoria como suporte ao processo de gestão

Para que a controladoria tenha sucesso no desenvolvimento do seu papel dentro de cada fase do processo de gestão, é preciso que faça primeiro um planejamento das suas próprias atividades. Em seguida, o controller auxiliará no planejamento da empresa, tendo como propósito fazer com que a organização atinja seus objetivos através do uso da informação.

A controladoria responsabiliza-se pela execução e coordenação do que foi estabelecido junto aos gestores, assessorando e promovendo ações e tomadas de decisões para controlar e motivar as áreas que estão sob sua responsabilidade e acompanhar os gestores na elaboração dos planos e definições de padrões.

Nessa perspectiva, Kanitz (1976) cita as funções da controladoria de suporte ao processo de gestão, que podem ser resumidas em:

- a) Informação: capacidade de conhecer todos os sistemas e subsistemas que compõem os processos da organização, do contábil ao financeiro;
- b) Motivação: capacidade de prever o efeito de novos sistemas de controle sobre os comportamentos dos funcionários, podendo motivá-los ou desanimá-los;
- c) Coordenação: centraliza todas as informações e com isso é capaz de detectar eventuais inconsistências dentro da empresa, assessorando a direção e sugerindo soluções;
- d) Avaliação: interpreta e avalia os fatos, identifica quais são os pontos que precisam ser corrigidos;
- e) Planejamento: determina se os planos e os objetivos são consistentes, viáveis, aceitáveis e coordenados;
- f) Acompanhamento: acompanha a evolução dos planos traçados e se for o caso, interfere onde haja falhas.

2.5 Sistema de informação

Pode-se definir sistemas de informação como um conjunto de partes coordenadas para atingir-se a determinado objetivo, com elevado grau de inter-relacionamento e interdependência, necessitando de constante adequação às mudanças, sejam elas provenientes das ações internas ou oriundas do ambiente externo, contendo três fases básicas entrada (dado) processamento e saída (informação).

A seguir (figura 3) são demonstradas as etapas de um sistema e a relação com o meio ambiente:

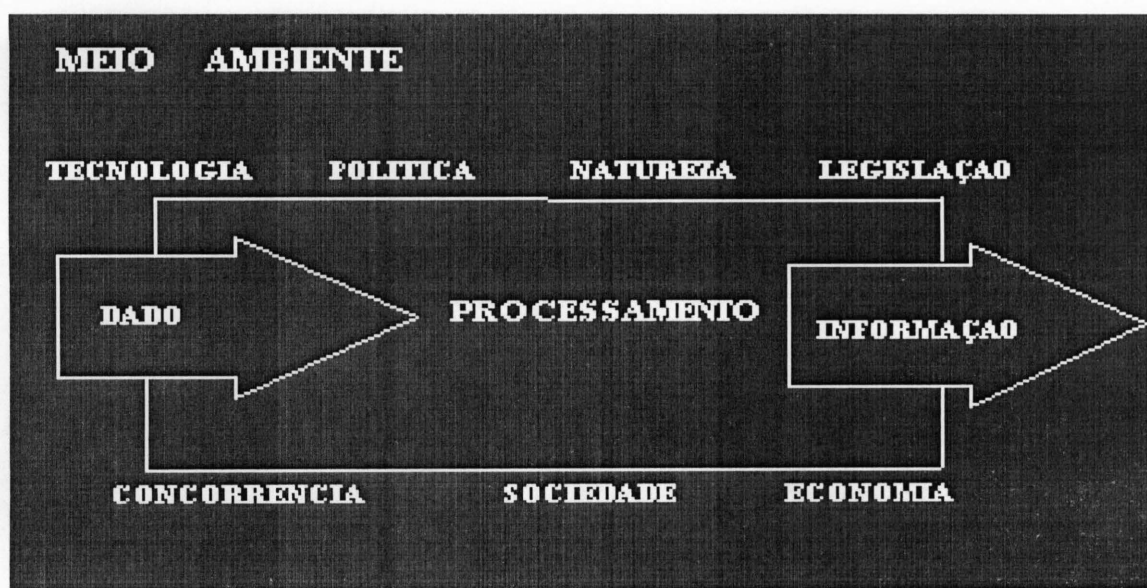


Figura 3- Etapas de um sistema e ambiente
Fonte: Campello (2002)

2.5.1 Dados

Denominada de abordagem incremental, consiste em estimar os valores futuros com base em um aumento ou redução em comparação com o ano anterior. O problema desta abordagem é que, quando utilizada de maneira inadequada, faz com que o orçamento seja “cego”, não considerando a dinâmica do negócio. ATKINSON et al (2000) argumenta que o orçamento incremental não inclui provisão para reduzir ou eliminar despesas, à medida que a empresa muda. Tampouco tem um mecanismo para enfatizar os itens de gastos que criarão valor a longo prazo.

2.5.2 Informação

A informação habilita a organização a alcançar seus objetivos pelo uso eficiente dos recursos disponíveis nos quais se insere: pessoas, materiais, equipamentos, tecnologias, dinheiro, além da própria informação.

Tem como objetivo principal a adequação do sistema de informação ao processo decisório, fornecendo informações cujas tendências sejam levar a decisões ótimas com relação ao resultado econômico, fazendo com que os gestores, entre as várias alternativas, selecionem aquela que otimizará o resultado: reduzindo custos, aumentando receitas, aumentando lucro, aumentando eficiência, aumentando a eficácia.

2.5.3 A importância da informação

A informação aliada aos recursos da tecnologia é uma necessidade primária e elementar para a funcionalidade, tática, estratégica e operacional da empresa de hoje e será também amanhã. Quem quiser ir além e vencer no mundo dos negócios tem que saber usar a informação como arma estratégica na batalha da competitividade. Na "era da informação", saber como encontrar as informações, como apresentá-las e utilizá-las são tão importantes quanto conhecê-las. Já prevendo o excesso da informação online e a dificuldade para se conhecer fontes de qualidade, afirmava-se de forma peculiar que no contexto do gerenciamento de informações, 20% das informações eram responsáveis por 80% das decisões de uma organização, no objetivo de demonstrar a importância da informação de qualidade.

2.5.4 A qualidade da informação

A eficiência da informação é medida em relação ao custo em obtê-la e os benefícios decorrentes do seu uso. Entende-se como custo da informação, o custo dos recursos materiais, tecnológico, humanos utilizados para elaboração dessa informação.

Busca-se sempre a interação da informação com o processo decisório. A eficiência da informação está em quanto maior o valor e a qualidade da informação, maior a probabilidade de acerto na tomada de decisão, ou seja, a informação na hora certa, abordando aspectos importantes, impactando as decisões.

2.5.5 Sistema de informação

Para suportar o Processo de Gestão (Planejamento Estratégico, Planejamento Operacional, Programação e Controle) com informações adequadas, nas decisões requeridas em suas diversas etapas, a Controladoria estará disponibilizando um sistema de informações gerenciais. Os subsistemas componentes serão modelados e construídos com base em conceitos econômicos. Seus subsistemas são:

- simulações;
- orçamentos;
- padrões;
- realizado.

Este conjunto de subsistemas, considerando as particularidades de cada um no atendimento a cada etapa do processo de gestão, viabilizando o seguinte conjunto de ações:

- induzir os gestores à decisão correta;
- apurar os resultados econômicos dos produtos, atividades, áreas, empresas etc;
- refletir o físico-operacional;
- permitir a avaliação de resultado dos produtos e serviços;
- permitir a avaliação de desempenho.

O dinamismo do dia-a-dia tem como consequência alterações que impõem uma nova realidade às atividades empresariais. Os sistemas de informações estarão captando estas alterações, cujos reflexos devem ser prontamente refletidos nos orçamentos flexíveis, e assim permitindo ajustes, identificação e evidenciação das causas de variações entre os desempenhos planejados e realizados. Dessa maneira, o impacto das variáveis externas e internas sobre o desempenho da empresa é evidenciado por meio das variações orçamentárias.

2.5.6 Sistema de informação gerencial – SIG

Os sistemas de informação gerencial surgiram para, através dos dados armazenados pelos sistemas operacionais, gerar informações para o processo de análise e decisão gerencial.

O SIG fornece informações aos níveis de chefia, supervisão e gerência a respeito das operações da organização, na forma de relatórios gerenciais.

Estas informações têm a capacidade de prover material para análise, planejamento e suporte à decisão, possibilitando à pessoa que o utiliza visualizar o desempenho da sua empresa ou de uma atividade específica.

Vantagens básicas do sistema de informações gerenciais:

- a) Envolvimento com o SIG. É um instrumento básico de apoio à otimização dos resultados.

- b) Exige competência intrínseca às pessoas que irão utilizá-lo.
- c) O uso de um plano mestre.
- d) A atenção específica ao fator humano da empresa.
- e) A habilidade para identificar a necessidade de informações.
- f) A habilidade para tomarem decisões com informações.
- g) O apoio global dos vários planejamentos da empresa.
- h) O apoio organizacional de adequada estrutura organizacional e das normas e dos procedimentos inerentes aos sistemas.
- i) O apoio catalisador de um sistema de controladoria.
- j) O conhecimento e a confiança no sistema de informações gerenciais.
- k) A existência de dados e informações relevantes e atualizados.
- l) A adequada relação custo *versus* benefício.

Os sistemas de informações gerenciais podem trazer os seguintes benefícios para as empresas:

1. Redução de custos nas operações.
2. Melhoria no acesso às informações, propiciando relatórios mais precisos e rápidos, com menor esforço.
3. Melhoria na produtividade.
4. Melhorias nos serviços realizados e oferecidos.
5. Melhoria na tomada de decisões, por meio do fornecimento de informações mais rápidas e precisas.
6. Estímulo de maior interação entre os tomadores de decisão.
7. Fornecimento de melhores projeções dos efeitos das decisões.
8. Melhoria na estrutura organizacional, para facilitar o fluxo de informações.

9. Melhoria na estrutura de poder, proporcionando maior poder para aqueles que entendem e controlam o sistema.
10. Redução do grau de centralização de decisões na empresa e,
11. Melhoria na adaptação da empresa para enfrentar os acontecimentos não previstos.

2.5.7 Sistema de informação contábil

A Contabilidade, compreendida como um “banco de dados” que contempla informações sobre todos os eventos econômicos e empresariais, mensurados por medidas físicas e monetárias, o qual não se limita apenas à geração de informações sobre eventos realizados, mas também sobre acontecimentos planejados, apresenta-se na sua mais moderna expressão como um dos mais preciosos sistemas de informações, possibilitando o entendimento de ambos – Contabilidade e sistema de informação – de modo similar.

Isto se deve, principalmente, ao fato da Contabilidade mostrar-se, desde as suas primeiras manifestações, de uma forma metódica e sistemática, com objetivos bem definidos e uma visão de conjunto.

PADOVEZE (2000, p. 47) afirma que:

a ciência contábil traduz-se naturalmente dentro de um sistema de informação. Poderá ser argüido que fazer um sistema de informação contábil com a ciência da Contabilidade é um vício de linguagem, já que a própria Contabilidade nasceu sob a arquitetura de sistema informacional.

Diante destas considerações, torna-se válido afirmar que a Contabilidade desempenha o papel de um eficiente sistema de informação, dentro do sistema maior (Sistema Empresa), e que tem por objetivo, atender seus usuários com demonstrações financeiras, econômicas e de produtividade com relação ao objeto

da contabilização, devendo necessariamente observar àquilo que este usuário considera como elemento importante para o seu processo decisório.

2.5.7.1 Áreas de atuação do Sistema de informação contábil

Para Padoveze (1998, p. 123), de um modo geral, as entidades partilham os sistemas de informações contábeis em três grandes áreas:

ÁREAS DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL		
Área Legal/Fiscal	Área de Análise	Área Gerencial
- Contabilidade Geral	- Análise de Balanços	- Orçamentos e Projeções
- Consolidação de Balanços	- Análise de Fluxo de Caixa	- Custos e Preços de Vendas
- Valorização de Inventários	- Gestão de Impostos	- Contabilidade por Responsabilidade
- Controle Patrimonial		- Centros de Lucros e Unidades de Negócios
		- Acompanhamento do Negócio

Figura 4 - Áreas do Sistema de Informação Contábil
Fonte: elaborado pelo autor

A origem do Sistema de Informação Contábil é o subsistema da Contabilidade Geral. E sendo assim, o lançamento contábil se constitui peça fundamental no processo, tendo em vista ser ele a fonte alimentadora do processo de escrituração contábil.

2.5.8 Conceito de “Accountability”

Segundo Nakagawa (1987, p. 13), “a autoridade é a base fundamental da delegação de responsabilidade, corresponde à obrigação da pessoa indicada para um função ou cargo desempenha-lo eficiente e eficazmente. Portanto, a essência da responsabilidade é a obrigação, sendo que a autoridade pode ser delegada, mas nunca a responsabilidade e esta só se quita com a “accountability”.

2.5.8.1 Responsabilidade e Autoridade

Agente	Assume a Responsabilidade de	Delega a autoridade
Acionista majoritário	Eleger o conselho de administração da entidade	Ao conselho de administração para administrar o negócio e nomear a diretoria da entidade
Conselho de administração	Gerir o negócio e nomear a diretoria da entidade	À diretoria da entidade para dirigir as atividades do negócio e contratar a gerência
Diretoria	Dirigir o negócio e contratar a gerência	À gerência, para gerenciar o negócio e contratar supervisores e assistentes.
Gerência	Gerenciar as atividades do negócio e contratar supervisores e assistentes	Aos supervisores e assistentes para executar as operações da empresa

		do negócio
Supervisores e assistentes	e Executar as operações do negócio.	-

2.5.8.2 Prestação de Contas

Agente	Executa	Reporta
Supervisores e Assistentes	As atividades operacionais do negócio	À gerência o resultado de suas atividades através de documentos e relatórios.
Gerência	O gerenciamento do negócio	À diretoria o resultado de suas atividades, através de relatórios gerenciais.
Diretoria	A direção do negócio	Ao conselho de administração o resultado de suas atitudes, através das demonstrações contábeis e dos relatórios gerenciais e de desempenho.
Conselho de Administração	A administração do negócio	Aos acionistas majoritários e minoritários o resultado de suas atividades, através das demonstrações contábeis e do relatório da administração e de desempenho.

3 A CONTROLADORIA E OS SISTEMAS DE CONTROLE DE GESTÃO OPERACIONAL

O controle de gestão operacional compreende os aspectos físicos, a tecnologia, o processo de produção, a qualidade, os prazos de entregas dos produtos ou serviços, o relacionamento com os fornecedores, com os clientes, com os empregados, com os bancos, entre outros, e o gerenciamento das operações do dia-a-dia.

A controladoria é responsável pelo desenvolvimento de controle de gestão operacional, mostrando através de seus conhecimentos junto aos gestores as normas técnicas, performances, os riscos, desperdícios e execução das atividades, para comparação com operações realizadas, a fim de tomar medidas corretivas e direcionar aos resultados desejados. Mosimann e Fisch (1998, p. 124-125) citam que tal sistema permite que a controladoria:

- Avalie seus esforços no sentido de otimizar se o resultado econômico da empresa está, de fato, atingindo seus objetivos e, portanto, garantindo o cumprimento da sua missão;
- Avalie se as informações econômico-financeiras geradas pelo sistema de informações por ela administrado são adequadas às necessidades dos modelos de decisão, em qualidade, quantidade e temporaneidade;
- Avalie se sua gestão em coordenar os esforços dos gestores das demais áreas está conduzindo a empresa à eficácia, no que tange aos aspectos econômicos. (...);
- Avalie, economicamente, os desvios ocorridos entre o planejado e o realizado de todas as áreas da empresa.

O sistema de controle é um instrumento essencial para a gestão, pois tudo lhe é submetido a partir do momento em que o gestor tem condições de ordenar as suas atividades. Dentro da organização, cada área é responsável direta pelo desempenho da outra. Assim, os controles devem ser confeccionados para atingir os objetivos comuns e garantir a performance da empresa.

3.1 Controle do capital de giro

Para o desempenho de suas atividades, a organização necessita de recursos financeiros, seja para investir em estoques, salários, encargos, fornecedores, impostos. Aos recursos destinados à manutenção das atividades operacionais, denomina-se capital de giro. A boa administração do capital de giro resulta em uma melhor liquidez e retorno do capital investido na empresa.

Assaf Neto e Silva (1997, p.15) explicam que, “o capital de giro representa os recursos demandados por uma empresa para financiar suas atividades operacionais identificadas desde a aquisição de matérias-primas (ou mercadorias) até o recebimento pela venda do produto acabado”. Mencionam que, a administração do capital de giro diz respeito à administração das contas dos ativos e passivos correntes, e às inter-relações existentes entre eles.

Vale destacar que toda a administração do ativo é essencial. No entanto, as contas do ativo circulante compõem o ciclo operacional da empresa, pois com um alto giro de valores a receber e estoque, maior a liquidez e consequentemente menor o risco de não poder pagar suas obrigações e maior o capital de giro para investir em outros ativos, que bem administrados, consequentemente trarão rentabilidade.

As contas do ativo circulante financeiro não são necessariamente vinculadas com o ciclo operacional da empresa. Enquanto que as contas do ativo circulante operacional dizem respeito ao volume de negócio da empresa, (produção/vendas), prazos de recebimento, estocagem, portanto, diretamente relacionadas à atividade operacional da empresa. No ativo permanente encontram-se os direitos que a empresa tem a receber a longo prazo e o seu imobilizado (instalações, equipamentos, veículos).

As contas do passivo circulante são obrigações, normalmente pagas dentro de um ano, ou seja, a curto prazo.

No passivo circulante financeiro estão as dívidas da empresa que não necessariamente apresentam relação direta com a atividade exercida pela empresa.

Já no passivo circulante operacional estão as obrigações de curto prazo, as quais são diretamente relacionadas com o ciclo operacional da empresa. Enquanto que no passivo permanente estão as dívidas a longo prazo com terceiros e o capital investido pelos sócios na empresa (patrimônio líquido).

3.2 Controle de contas a receber

As contas ou duplicatas a receber representam as vendas a prazo, concedidas pelas empresas, para conservar ou atrair novos clientes. Vale ressaltar que, assim como podem aumentar o volume das vendas e a lucratividade, podem incorrer no risco da inadimplência, implicando em custos adicionais ou até prejuízos.

Neste sentido Zdanowicz (2000, p. 199) cita que:

cabe ao administrador financeiro a responsabilidade de analisar os valores a receber para que não haja concentração ou carência de recursos financeiros investidos neste item, pois podem por em risco a liquidez e o dimensionamento do capital de giro da empresa.

3.3 Controle de contas a pagar

Gitman (1997, p. 628-633) define as duplicatas a pagar, como a principal fonte de financiamentos a curto prazo, que resultam da compra de mercadorias a prazo. As contas a pagar, como a segunda fonte de financiamento a curto prazo, que resultam dos serviços recebidos, ainda a serem pagos, como salários e impostos.

Depreende-se que, tanto duplicatas a pagar, como contas a pagar são obrigações assumidas pela empresa, que devem ser saldadas em curto prazo. A administração dessas contas está intimamente relacionada ao fluxo de caixa da empresa, representam uma fonte de financiamento para manter as atividades operacionais, que devem buscar o equilíbrio com as contas a receber para não

incorrer em falta de credibilidade por parte dos fornecedores de serviços e mercadorias.

3.4 Controle de estoque

Para a administração do capital de giro das empresas comerciais, especialmente as que trabalham com recursos limitados, o controle de estoque é de suma importância para um adequado desempenho financeiro e econômico, pois representam uma parcela substancial de seus ativos. Além disso, o seu controle pode proporcionar maior rapidez e qualidade no atendimento ao cliente.

Conforme Gitman (1997: 713) os estoques “são ativos circulantes necessários que possibilitam o funcionamento dos processos de produção e vendas, (...) representam um investimento significativo por parte da maioria das empresas”.

Portanto fica evidente a importância da administração desse ativo nas empresas, sejam elas industriais ou comerciais.

3.5 Indicadores de rotação

Para a administração do capital de giro e otimização dos recursos investidos, o gestor tem à sua disposição vários indicadores que podem ser úteis nas tomadas de decisão. No entanto, os que normalmente predominam na análise do desempenho das empresas são os de caráter econômico-financeiro.

Zdanowicz (2000:62) menciona que “os índices econômico-financeiros podem ser subdivididos em indicadores não operacionais, operacionais e globais”. Define estas classes de indicadores como segue:

Índices não operacionais são constituídos a partir dos dados do Balanço Patrimonial e refletem a posição da empresa em determinado momento.

Índices financeiros operacionais refletem o dinamismo da empresa, em decorrência de suas atividades econômicas, durante determinado período, sendo calculados a partir da Demonstração de Resultado do Exercício.

Índices financeiros globais permitem ao administrador financeiro realizar a avaliação dos investimentos aplicados, principalmente de curto prazo, que irão refletir no fluxo de caixa da empresa.

Na administração das pequenas empresas comerciais, a utilização dos indicadores globais é de grande valia ao administrador. De acordo com Zdanowicz (2000:75-81), estão vinculados ao ciclo operacional da empresa e permitem medir a eficiência da utilização de recursos financeiros no ativo circulante em termos de liquidez e capital de giro. Sendo os principais: índice de rotação de estoques, índice de rotação de valores a receber e índice de rotação de valores a pagar.

3.6 Fluxo de caixa

A demonstração do fluxo de caixa, que evidencia as saídas e entradas de dinheiro, propiciando ao pequeno empresário a real situação financeira da empresa.

De acordo com Zdanowicz (2000:28), “o fluxo de caixa é o instrumento mais importante para o administrador financeiro, pois, através dele, planeja as necessidades ou não de recursos financeiros a serem captados pela empresa”. Cita que são alguns dos objetivos básicos do fluxo de caixa:

- facilitar a análise e o cálculo na seleção das linhas de crédito a serem obtidas junto às instituições financeiras;
- programar os ingressos e os desembolsos de caixa, de forma criteriosa, permitindo determinar o período em que deverá ocorrer carência de recursos e o montante, havendo tempo suficiente para as medidas necessárias;
- desenvolver o uso eficiente e racional do disponível;
- fixar o nível de caixa, em termos de capital de giro;
- auxiliar na análise dos valores a receber e estoques, para que se possa julgar a conveniência em aplicar nesses itens ou não;

- estudar um programa saudável de empréstimos ou financiamentos;
- verificar a possibilidade de aplicar possíveis excedentes de caixa

As informações que o fluxo de caixa fornece possibilitam aos administradores programar e acompanhar as entradas (recebimentos) e as saídas (pagamentos) de recursos financeiros, de forma que a empresa possa operar de acordo com os objetivos e as metas determinadas, a curto e a longo prazo. A curto prazo, para gerenciar o capital de giro e a longo prazo para fins de investimentos.

3.7 Controle de custos e despesas

Martins (2001, p. 323) cita que, “a empresa tem controle dos seus custos e despesas quando conhece os que estão sendo incorridos, verifica se estão dentro do que era esperado, analisa as divergências e toma medidas para correção de tais desvios”.

Apresentam-se algumas classificações de custos, segundo Martins (2001:45):

- a) custos diretos: referem-se aos custos que podem ser identificados com os bens produzidos ou com os serviços prestados. Ex: matérias-primas, materiais diretos e mão de obra direto;
- b) custos indiretos: incorrem em todo o processo de fabricação de bens ou prestação de serviços e, não sendo possível sua identificação com determinado produto ou serviço, precisam de um critério de rateio para serem identificados e debitados a um produto ou serviço. Ex. depreciação, aluguéis;
- c) custos variáveis: são os custos que estão relacionados com os volumes de produção ou de vendas, sendo diretamente proporcionais a suas variações;
- d) custos fixos: são os custos que não guardam dependência com os volumes de produção e vendas;
- e) custos das mercadorias vendidas: está representado pelo valor dos custos de todos os itens vendidos pela entidade em certo período;
- f) custos totais: são a soma de todos os custos diretos e indiretos de determinada atividade ou determinado objeto;
- g) custos unitários: são consequência da divisão do valor total dos custos de determinada atividade, processo ou produto, pelas quantidades correspondentes.

É possível verificar que todos os custos podem classificar-se em fixos e variáveis ou em diretos e indiretos, sendo o custo das mercadorias vendidas, o mais significativo nas empresas comerciais, pois influencia diretamente no preço de venda das mercadorias e na lucratividade da empresa.

3.8 Medição de desempenho

A Controladoria deve preocupar-se com a eficiência das informações e dos controles, gerando indicadores de desempenhos financeiros e não financeiros para avaliar os controles da organização em um dado momento. Assim, os gestores devem se preocupar tanto com os desempenhos internos quanto com os externos.

Os indicadores determinam a necessidade de coletar, medir números e índices das ações realizadas. Representam variáveis relativas aos fatores: receita, qualidade, volume, tempo, custo e inovação.

Cabe à controladoria criar indicadores de desempenho para controlar todas as operações desenvolvidas nos departamentos e subunidades das organizações, monitorando os recursos financeiros, físicos, humanos e tecnológicos despendidas para objetivos específicos. Miranda e Silva (2002, p.132) destacam seis razões para as organizações investirem em sistemas de medição de desempenho:

- a) controlar as atividades operacionais da empresa;
- b) alimentar os sistemas de incentivo dos funcionários;
- c) controlar o planejamento;
- d) criar, implantar e conduzir estratégias competitivas;
- e) identificar problemas que necessitem intervenção dos gestores;
- f) verificar se a missão da empresa está sendo atingida.

Através de um sistema de controle de gestão operacional, a controladoria poderá monitorar, avaliar e melhorar o desempenho da organização, a fim de atingir os objetivos propostos pelos gestores.

Atkinson et al. (2000, p.582) afirma que o processo de manter uma empresa sob controle envolve cinco passos: planejamento, execução, monitoração, correção e avaliação. Para Atkinson et al. (2000, p.582), as diferenças entre os cinco passos do ciclo de controle, conforme são:

- a) Planejar, que consiste no desenvolvimento dos objetivos primários e secundários da empresa e na identificação dos processos que os completam.
- b) Executar, que consiste em implementar o plano.
- c) Monitorar, que consiste em mensurar o nível atual de desempenho do sistema.
- d) Avaliar, que consiste na comparação do nível atual de desempenho do sistema para identificar qualquer variância entre os objetivos do sistema e o desempenho efetivo e decidir sobre as ações corretivas.
- e) Corrigir, que consiste na realização de qualquer ação corretiva necessária para trazer o sistema sob controle.

O planejamento é ligado ao controle através de um sistema de mensuração de desempenho, que possibilita verificar se as operações e os resultados estão sendo realizados e obtidos conforme os objetivos propostos. Nesta linha, Atkinson et al. (2000, p.590-591) afirmam:

A avaliação de desempenho propicia um vínculo crítico entre o planejamento, que identifica os objetivos da empresa e desenvolve as estratégias e os processos para alcançá-los, e o controle, que faz os membros da empresa mantê-la no caminho em direção ao alcance de seus objetivos.

Os resultados obtidos na avaliação de desempenho servem para acompanhar e avaliar as atividades desenvolvidas pela empresa. Se os resultados forem satisfatórios, mantêm-se os planos conforme o estabelecido, porém, se forem insatisfatórios, serão adotadas medidas corretivas para ajustar e redirecionar as ações.

Assim, a controladoria é responsável pela criação, acompanhamento e manutenção do sistema de controles operacionais nas organizações, interagindo

com o planejamento e a execução através de avaliação de desempenho. Tal sistema precisa estar integrado ao sistema de informações, que deve ser desenvolvido de acordo com o modelo do sistema de controle de gestão operacional requerido pelos gestores e seus subordinados, a fim de gerar os relatórios contábeis-gerenciais que passam a dar suporte ao processo de gestão da empresa.

4 CONCLUSÕES

Este trabalho realizado a partir de pesquisas bibliográficas, das quais são retiradas diversas citações, procurou demonstrar a importância da Controladoria, a função do Controller e as novas técnicas de informações gerenciais no processo de gestão das organizações.

Dentre os vários aspectos relacionados às atividades desenvolvidas pela Controladoria, é necessário salientar os seguintes:

a) a qualidade do processo de controle será diretamente proporcional à qualidade do processo de planejamento, uma vez que somente o planejamento sistêmico permite projetar todas as interações e conflitos existentes entre as decisões de todos os setores de uma organização;

b) apesar da complexidade existente nos procedimentos metodológicos necessários à realização das atividades da Controladoria, estes procedimentos são aplicáveis em organizações de qualquer porte;

c) a implantação de um processo de controle deve ser realizada de maneira a contemplar o monitoramento das principais variáveis de cada etapa do fluxo operacional da organização, não incorrendo no erro de somente monitorar resultados financeiros e contábeis, pois as informações financeiras e contábeis são apenas consequências de decisões tomadas nos mais diversos setores de uma organização;

d) a implantação de um processo de controle requer, muitas vezes, uma mudança cultural no processo de gestão organizacional, na medida em que deverá haver uma postura de colaboração de todos os setores organizacionais no fornecimento de informações à Controladoria.

Portanto, a Controladoria deve entrar como suporte junto a empresa, a fim de garantir a missão da organização, através da cadeia de valores, das áreas que compõem o sistema interno da empresa, ao posicionar-se de maneira firme e ativa no processo de planejamento e controle. Cabe à função Controladoria o papel de monitorar os paradigmas de qualidade, devendo informar e interagir proativamente

com as diversas funções da organização, na busca da excelência empresarial, calcada na crença de que estratégia, custos e qualidade são responsabilidades de todas as funções da empresa.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Lauro Brito de; PARISI, Cláudio; PEREIRA, Carlos Alberto. **Controladoria**, 1999.

ASSAF NETO, Alexandre e SILVA, César A. Tiburcio. **Administração de capital de giro**. 2.ed.São Paulo: Atlas, 1997.

ATKINSON, Athony A et al. **Contabilidade gerencial**. Tradução André Olímpio Mosselman e Du Chenoy Castro. São Paulo: Atlas, 2000.

BEUREN, Ilse M. **Gerenciamento da Informação: Um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**. São Paulo: Atlas, 1998.

BEUREN, Ilse Maria. O papel da controladoria no processo de gestão. In: SCHMIDT, Paulo. **Controladoria – agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da Gestão Econômica-GECON**, São Paulo, Atlas, 1999.

CAMPELLO, Carlos. **A importância da visão sistêmica para a introdução dos sistemas informatizados nas organizações**. Site: www.revistatemalivre.com.br Niterói-RJ, Edição 3, 2002.

CHIAVENATO, Idalberto. **Recursos Humanos**. São Paulo, Atlas, 1995.

CROZATTI, Jaime. Modelo de Gestão e Cultura Organizacional. **Caderno de Estudos FIPECAFI**, n. 18, p. 36-50, 1998.

FIGUEREDO, Sandra et CAGGIANO, Paulo C. **Controladoria: Teoria e prática**. 3 ed. São Paulo : Atlas, 2004.

GITMAN, Lawrence J. **Princípios de administração financeira**. 3. ed. São Paulo: Harbra, 1987.

KANITZ, Stephen Charles. **Controladoria – teoria e estudo de caso**. São Paulo: Livraria e Editora Pioneira, 1976.

MARTINS, Petrônio Garcia e CAMPOS, Paulo Renato. **Administração de materiais e recursos patrimoniais**. São Paulo: Saraiva, 2001.

MIRANDA Luiz Carlos e SILVA, José Dionísio Gomes da. Medição de desempenho. In: SCHMIDT, Paulo. **Controladoria – Uma Abordagem da Gestão Econômica**. Porto Alegre: Bookman, 2002. Cap.7, p.131-154.

MOSSIMANN, Clara Pellegrinello. ALVES, Osmar de Carvalho. FISCH, Silvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. Florianópolis: UFSC, Fundação ESAG, 1993.

MOSSIMANN, Clara Pellegrinello et FISCH, Silvio. **Controladoria: Seu papel na Administração de Empresas**. 2ed. São Paulo: Atlas, 1999.

NAKAGAWA, Masayuki. **Estudo de Alguns Aspectos de Controladoria que Contribuem para a eficácia empresarial**. Tese de Doutorado. FEA/USP, São Paulo, 1987.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Tratado de metodologia científica**. 3ª ed. São Paulo: Pioneira, 2001.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Sistemas de Informações Contábeis – Fundamentos e Análise**. São Paulo: Atlas, 2000.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Sistemas de Informações Contábeis – Fundamentos e Análise**. São Paulo: Atlas, 1998.

ROBBINS, Stephen P., **O Processo Administrativo: Integrando teoria e prática**. São Paulo, Atlas, 1978.

ZDANOWICZ, José Eduardo. **Fluxo de caixa**: uma decisão de planejamento e controle financeiro. Porto Alegre/RS: Sagra, 2000.